

Die neue spanische Umgevungsvorschrift des Art. 15 Ley General Tributaria (LGT) – Ist der deutsche § 42 AO als Vorbild geeignet?

Dr. VIOLETA RUIZ ALMENDRAL, Madrid/Spanien / GEORG SEITZ, Wellington/Neuseeland*

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Steuerumgehung als Problem des Fiskalstaats
 - 1. Notwendigkeit zur Verhinderung der Steuerumgehung
 - a) Realisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips
 - b) Realisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - 2. Die Generalklauseln des Art. 15 LGT und § 42 AO
 - a) Art. 15 Ley General Tributaria (LGT)
 - b) § 42 Abgabenordnung (AO)
 - 3. Die gegenwärtigen Regelungen im Einzelnen
 - a) Die unangemessene rechtliche Gestaltung
 - b) Angestrebte Steuerminderung
 - c) Zum Erfordernis einer Missbrauchsabsicht
 - 4. Steuerumgehung aufgrund einer Folge von Einzelhandlungen
 - a) Die Gesamtplandoktrin im deutschen Steuerrecht
 - b) Die „step-transaction-doctrine“ im U.S.-amerikanischen Steuerrecht
- 5. Die Besteuerung anhand der angemessenen rechtlichen Gestaltung
- 6. Verfahren
 - a) Die verfahrensrechtliche Umsetzung durch die deutschen Finanzbehörden
 - b) Die verfahrensrechtliche Umsetzung durch die spanischen Finanzbehörden
- III. Geeignetheit von Generalnormen zur Bekämpfung der Steuerumgehung
 - 1. Interpretation im systematischen Gesamtzusammenhang
 - 2. Regelung der wesentlichen Merkmale durch den Gesetzgeber – Konkretisierung durch die Fachgerichte und Verwaltungsbehörden
 - 3. Kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot
 - 4. Keine geeignete Alternative
- IV. Ergebnis

„Taxes are what we pay for civilised society“¹

I. Einführung

Am 1.7.2004 ist in Spanien die neue *Ley General Tributaria* (LGT)² in Kraft getreten³. Das neue Gesetz enthält u.a. in Art. 15 LGT eine Vorschrift zur Regelung der Steuerumgehung, die viele Ähnlichkeiten zum deutschen § 42 AO aufweist. Zudem ist in dem neuen Art. 15 LGT zum ersten Mal in Spanien die Bekämpfung der Steuerumgehung nach Gesamtplan ausdrücklich kodifiziert. Dies bietet eine gute Gelegenheit, ein Resümee des gegenwärtigen Entwicklungsstands des § 42 AO zu ziehen, zu analysieren, wie der Begriff des Gesamtplans auszulegen ist und inwiefern auf die Erfahrungen der deutschen Gesamtplandoktrin oder der amerikanischen Doktrin von *step-transactions* zurückgegriffen werden kann. Abschließend soll aufgrund der Ähnlichkeit mit der deutschen Norm untersucht werden, was der spanische Rechtsanwender von der deutschen Praxis übernehmen kann. Hierbei ist besonders interessant, dass von der ehemaligen spanischen Umgevungs-

vorschrift kaum Gebrauch gemacht wurde, was u.a. damit zu erklären ist, dass sie weniger verständlich als die neue Norm war.

II. Steuerumgehung als Problem des Fiskalstaats

1. Notwendigkeit zur Verhinderung der Steuerumgehung

Jeder Fiskalstaat bzw. jeder Staat, der sich überwiegend durch Steuern finanziert, sieht sich mit dem Problem der Steuerumgehung konfrontiert. Steuern bieten keine Gegenleistung (§ 3 Abs. 1 AO), weshalb Steuerpflichtige oftmals dazu neigen, eher der Belastung durch Steuern als zum Beispiel durch Gebühren auszuweichen⁴. Dass ein Sozialstaat eine Finanzierung durch Steuern erfordert, ist unumstritten. Steuerumgehung, als verbotener Unterfall der Steuervermeidung, ist daher ein Problem, das die Steuergerechtigkeit berührt⁵. Die Realisierung der Steuergerechtigkeit ist einerseits Ausdruck des materiellen Rechtsstaats (Art. 20 Abs. 3, 28 Abs. 1 Satz 1

* Dr. Violeta Ruiz Almendral (violeta.almendral.uc3m.es) ist Profesora Ayudante Doctor am Institut für Steuerrecht der Universität Carlos III in Madrid; Dipl.-Finanzw. (FH) Georg Seitz, LL.M. (seitz.georg@web.de) studiert derzeit an der Victoria Universität Wellington und war zuvor als Steuerberater in der Sozietät Haarmann Hemmelrath am Standort Bielefeld tätig.

1 Richter Holmes in *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue* (1927), 275 U.S. 87, 72 (100).

2 Entspricht der deutschen Abgabenordnung (AO).

3 Ley 58/2003 v. 17.12.2003, General Tributaria (B.O.E.

18.12.2003).

4 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 1 (Stand Mai 2004); Birk/Eckhoff „Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive“, in Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 55.

5 Barquero Estevan, „La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho“, Centro de Estudios Constitucionales, 2002. Dies ist auch st. Rspr. des spanischen Verfassungsgerichts, vgl. z.B. die Entscheidung v. 26.10.1990 – STC 76/1990.

GG) und andererseits in Gestalt der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG)⁶. Daher ist die Bekämpfung der Steuerumgehung Aufgabe der Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung⁷.

Das materielle Rechtsstaatsprinzip bedeutet nicht nur „für das Steuerrecht [...], die Steuergewalt in die Grenzen des Grundgesetzes zurückzuweisen und jede Grenzüberschreitung zu beanstanden“⁸, sondern auch dort einzugreifen, wo diese „Steuergewalt“ zu kurz kommt und die Idee der „materiellen Gerechtigkeit“⁹ droht, nicht verwirklicht zu werden. Für das vorliegende Problem bedeutet dies, dass bei einer unangemessenen Gestaltung nicht formalistisch anhand des Wortlauts der einzelsteuergesetzlichen Norm die Rechtsfolge gezogen werden darf, weil sonst in Einzelfällen Tatbestand und Rechtsfolge nicht in einem „sachgerechten Verhältnis zueinander stehen“¹⁰. An dieser Stelle setzen die allgemeinen Missbrauchsvorkehrungsvorschriften an, die Steuerumgehungen verhindern sollen. Der deutsche § 42 AO zum Beispiel erweitert den einzelsteuergesetzlichen Tatbestand über die Grenze der Auslegung am noch möglichen Wortsinn¹¹ hinaus¹² und verhindert die Steuerumgehung¹³. Tatbestand und Rechtsfolge werden wieder in das erforderliche „sachgerechte Verhältnis“ gebracht.

a) Realisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Die Steuergerechtigkeit ist durch eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verwirklichen und sicherzustellen¹⁴ und bedeutet, dass die Steuerbelastung nach der Fähigkeit bemessen wird, die Steuerleistungen im Verhältnis zum Einkommen aus dem verfügbaren Einkommen erbringen zu können¹⁵ (sog. Leistungsfähigkeitsprinzip). Diese Leistungsfähigkeit wächst mit zunehmendem Einkommen, so dass die Steuerbelastung ebenfalls steigt. Dies kommt in der progressiven Komponente des geltenden Einkommensteuertarifs zum Ausdruck. Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeutet somit unter anderem, dass alle, die ein identisches Einkommen aus

dem gleichen wirtschaftlichen Erfolg erzielen, mit der gleichen Steuerbelastung belegt werden müssen („horizontale“ Steuergerechtigkeit)¹⁶. Auch wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ausdrücklich erwähnt wird, wie z.B. in Art. 31 Abs. 1 der spanischen Verfassung oder den Verfassungen anderer Staaten¹⁷, so wird es als ein im deutschen Grundgesetz verankertes und im geltenden Recht zu beachtendes Prinzip anerkannt¹⁸.

Die festzusetzende Steuer knüpft somit an den tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg, d.h. das Einkommen, an und fragt nicht nach der Art und Weise, wie er erzielt wurde¹⁹. Ein Steuerpflichtiger, bei dem ein rechtlicher Gestaltungsmissbrauch festgestellt wurde, kann sich daher nicht auf eine Gleichbehandlung mit jemand anderem berufen, der – allerdings mit anderem wirtschaftlichen Erfolg – die gleiche rechtliche Gestaltung gewählt hat, da es nicht auf das Instrument zur Erzielung des Erfolgs ankommt, sondern auf den wirtschaftlichen Erfolg selbst. Solange sich nur der „rechtliche Anschein“ ändert, die „wirtschaftliche Lage“ aber dieselbe ist, bleibt es eine Steuerumgehung²⁰.

b) Realisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Wäre nicht der erzielte wirtschaftliche Erfolg maßgeblich, sondern die gewählte Gestaltung, würde ein raffinierter Steuerpflichtiger besser gestellt werden als ein anderer, der sich nicht der unangemessenen rechtlichen Gestaltung bedient hat, obwohl beide das gleiche wirtschaftliche Ergebnis erzielt haben²¹. Daher ist § 42 AO zugleich auch eine praktische Möglichkeit, durch eine staatliche Maßnahme die Entstehung sog. „Dummsteuern“ zu verhindern²².

§ 42 AO stellt mit der Aberkennung einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung keine Ungleichbehandlung dar, sondern dient im Gegenteil einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen.

2. Die Generalklauseln des Art. 15 LGT und § 42 AO

Dass die Verhinderung der Steuerumgehung fast überall ein Problem darstellt, beweist die Zahl der Aufsätze

6 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (46); zahlreiche ältere Rechtsprechungsnachweise bei Tipke Die Steuerrechtsordnung (StRO), Band I, 2. Aufl. 2000, S. 111 unter Fn. 28 und S. 298 unter Fn. 231.

7 BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63, 1 BvR 325/66, BVerfGE 22, 156 (161, 162).

8 Kirchhof, Stbg 1991, 553 re. Sp.

9 BVerfG v. 25.10.1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 (331).

10 BVerfG v. 25.10.1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 (331).

11 Zur Grenze der Auslegung s. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (StRO), Band III, 1993, S. 1271.

12 Im Fall einer Tatbestandserschleichung wird der einzelsteuergesetzliche Tatbestand entsprechend teleologisch reduziert.

13 BFH v. 15.12.1990 – V R 65/85, BFH/NV 1990, 812; v. 19.5.1988 – V R 115/83, BStBl. II 1988, 916 (918); Fischer, DB 1996, 644 (652, 653).

14 St. Rspr., vgl. z.B. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534; v. 26.1.1994 – 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346 (352).

15 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht 17. Aufl. 2002, S. 79; Tipke, StRO I (FN 6), S. 481.

16 BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126) m.w.N.

17 Vgl. z.B. die folgenden Artikel der jeweiligen Verfassungen: Art. 37 (Andorra), Art. 60 Abs. 1 (Bulgarien), Art. 4 Abs. 5 (Griechenland), Art. 53 (Italien), Art. 51 (Kroatien), Art. 104 Abs. 1 (Portugal), Art. 127 Abs. 2 (Schweiz), Art. 73 (Türkei).

18 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 (233); Tipke, StRO I (FN 6), S. 491 m.w.N.

19 Kirchhof, JbFfStR 1979/80, 255 (257, 258).

20 Flick in Kirchhof/Offerhaus/Schöberle, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik – FS Klein, 1994, S. 329 (340). Hiervon ist freilich die zulässige Steuervermeidung zu unterscheiden, bei der sich der Steuerpflichtige der unterschiedlichen, zum Teil widersprüchlichen Wertungen bedient, die verschiedenen Steuerrechtsnormen zugrunde liegen, z.B. indem er für Erbschaft-/Schenkungssteuerzwecke sein Geldvermögen in Grundbesitz umschichtet oder für sein Unternehmen eine andere Rechtsform wählt.

21 Brockmeyer in Klein, 8. Aufl. 2003, AO § 42 Rz. 8 und 19.

22 Rose in Lang, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – FS Tipke, 1995, S. 153 (161). „Dummsteuern“ sind Steuerlasten, die nicht entstanden wären, wenn der Steuerpflichtige das gleiche wirtschaftliche Ziel unter klugem Einsatz von vorhandenen Gestaltungsmöglichkeiten erreicht hätte.

und Gutachten, die in der Vergangenheit in den meisten OECD-Ländern veröffentlicht worden sind. Die noch nicht abgeschlossene Auseinandersetzung mit der Problematik beweist auch, dass es keine Patentlösung gibt. Bereits ein kurzer Blick auf die Thematik reicht aus, um festzustellen, dass immer wieder auf die gleichen Probleme hingewiesen wird, und zwar:

- Wo liegt die Grenze zwischen (zulässiger) Steuervermeidung und (unzulässiger) Steuerumgehung?
- Wer bestimmt diese Grenze? Der Gesetzgeber? Und wenn ja, geschieht dies durch eine Generalnorm, die von der Rechtsprechung auszulegen ist, oder durch spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften?

Unter den vielen Möglichkeiten, die es theoretisch gibt, Steuerumgehung zu vermeiden, haben Deutschland und Spanien denselben Weg gewählt, und zwar eine Generalklausel.

a) Art. 15 Ley General Tributaria (LGT)

Während der deutsche § 42 AO bereits auf eine langjährige Entwicklung zurückblicken kann²³, gibt es mit Art. 15 LGT in Spanien seit diesem Jahr eine neue Norm, mit der die Steuerumgehung bekämpft werden soll.

Art. 15 LGT lautet:

„Art. 15. Konflikte bei der Anwendung einer Steuernorm.“

1. Ein Konflikt bei der Anwendung einer Steuernorm entsteht, wenn der Steuerpflichtige erfolgreich ganz oder zum Teil die Verwirklichung des Steuertatbestandes umgeht, oder wenn er einen Steuervorteil durch Handlungen erreicht, bei denen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Die Handlungen sind – einzeln oder in ihrer Gesamtheit – evident künstlich oder unangemessen für das Erreichen des erzielten Ergebnisses.

b) Aus der Verwendung dieser Gestaltung folgen keine wirtschaftlich oder rechtlich erheblichen Wirkungen, abgesehen von der Steuerersparnis und den Wirkungen, die mit den üblichen Handlungen erzielt worden wären.“

Die übrigen Vorschriften des Art. 15 LGT regeln das Besteuerungsverfahren bei Anwendung dieser Norm.

Die Form der Bekämpfung der Steuerumgehung ist der deutschen somit sehr ähnlich. Sowohl in der spanischen als auch in der deutschen Norm ist ein fiktiver Sachverhalt zugrunde zu legen, der den Tatbestand der Steuernorm erfüllt und somit den Steueranspruch entstehen lässt (§ 38 AO, Art. 13 LGT)²⁴. Der Tatbestand basiert

nicht (vollständig) auf den tatsächlichen Ereignissen. Das Problem Steuerumgehung wird in der neuen spanischen Norm zwar nur als „Konflikt“ bezeichnet, aber es ist offensichtlich, dass hierdurch auf die Problematik der Steuerumgehung abgezielt werden soll²⁵.

Allerdings ist diese Norm keine vollständige Neuheit. Bereits das LGT 1995 enthielt eine Norm (Art. 24), mit der Steuerumgehung bekämpft werden sollte und deren Wurzeln bis in das Jahr 1963 zurückreichen. Der Hauptunterschied zwischen der Generalklausel aus 2004 und denen von 1963 und 1995 besteht darin, dass die früheren Normen das subjektive Element der Umgehungsabsicht beinhalteten²⁶. Die neue spanische Regelung dagegen bezieht sich nur auf objektive Elemente.

Nach Einführung des neuen Art. 24 LGT in 1995 wurden in Spanien größere Erfolge bei der Bekämpfung der Steuerumgehung erwartet, wozu eigentlich keine nennenswerten Anstrengungen erforderlich gewesen wären. Trotz der Generalklausel gegen Steuerumgehung seit 1963 gibt es in der Rechtsprechung kaum Fälle, in denen sie angewandt worden ist. Vielmehr haben in der Praxis sowohl Richter als auch die Finanzbehörden sich der Vorschrift gegen Scheingeschäfte bedient, und zwar auch in solchen Fällen, in denen offensichtlich kein solches vorlag, sondern eindeutig eine Steuerumgehung. Für die Abneigung, die generelle Missbrauchverhinderungsvorschrift anzuwenden, gibt es im Wesentlichen zwei Gründe:

- (1) Damals, wie auch heute, erfordert die Anwendung der Generalvorschrift – abweichend vom deutschen Steuerrecht – ein gesondertes Verfahren neben dem laufenden Besteuerungsverfahren. Dies ist grundsätzlich unproblematisch, da Art. 15 LGT die Ermächtigungsgrundlage zur Regelung der Einzelheiten eines derartigen Verfahrens beinhaltet. Tatsächlich jedoch wurden die notwendigen Verwaltungsanweisungen, die dieses Verfahren im Einzelnen regeln, niemals erlassen. Die Finanzbehörden haben es vorgezogen, einen anderen Weg zu gehen, um das gesonderte Verfahren zur Steuerumgehung, das langwieriger und verfahrensrechtlich komplizierter ist, zu vermeiden.
- (2) Der weitere, und eher kontroverse, Grund für die Anwendung der „Scheingeschäft“-Regelung ist – ebenfalls abweichend vom deutschen Steuerrecht – die Möglichkeit der Finanzbehörde, Sanktionen zu verhängen und so die Steuernachzahlung zu erhöhen.

Daher wird diese Situation trefflich als „Umgehung der Steuerumgehungsvorschrift“ bezeichnet²⁷.

23 Bereits § 5 RAO 1919/§ 10 RAO 1931 war eine Generalklausel, die vor Umgehungsversuchen abschrecken sollte (vgl. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler [HHSp], § 42 AO Rz. 1). Sie wurde jedoch als zu umständlich und zu eng angesehen und daher durch § 6 des Steueranpassungsgesetzes v. 16.10.1934 – StAnpG (RGBI I 1934, 925) abgelöst. Durch diese Änderung sollte jedoch die bisherige Rechtslage nicht vollständig reformiert werden, sondern das bisherige Recht grundsätzlich fortgeführt werden. Insbesondere war nicht beabsichtigt, durch eine vollständige Neufassung für eine Änderung der Rspr. zu sorgen (vgl. Fischer in HHSp, § 42 AO Rz. 7; Schmieszek in Beermann, § 42 AO Rz. 1 [Stand Juli 2004]).

24 S. hierzu Abschn. II. 5.

25 Palao Taboada, La norma anti-elusión del proyecto de nueva ley general tributaria in Revista Estudios Financieros, Nr. 66, S. 73.

26 S. hierzu Abschn. II.3.c.

27 Palao Taboada, Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias in Crónica Tributaria, Nr. 73, S. 73; ders., Existe el fraude a la ley tributaria? in Revista Estudios Financieros, Nr. 182, S. 7. Hensel sah den damals geltenden § 5 Abs. 2 RAO 1919 der gleichen Situation ausgesetzt, allerdings aus anderen Gründen. Er befürchtete die Gefahr, dass „Steuerschieber“ aufgrund der mangelnden Abstraktionshöhe des § 5 Abs. 2 RAO geneigt

In der Theorie jedoch ist der Unterschied zwischen Steuerumgehung und Scheingeschäft eindeutig²⁸. Beim Scheingeschäft gibt es einen Widerspruch zwischen dem, was von dem Geschäft oder Vorgang erkennbar ist, und dem, was sich tatsächlich ereignet hat. Die Realität entspricht daher nicht dem Erkennbaren. Oder vereinfacht ausgedrückt: Die Beteiligten *lügen* einfach. Das Erklärte stimmt nicht mit den tatsächlichen Ereignissen überein. Bei der Steuerumgehung dagegen gibt es einen solchen Widerspruch nicht. Die Realität stimmt mit dem Erklärten überein. Was nicht passt, ist lediglich die Form bzw. die Gestaltung, die die Beteiligten gewählt haben. Im Gegensatz zum Scheingeschäft erfüllt nämlich bei der Steuerumgehung „das Verhalten des Umgebers [...] nach dem Text des Einzeltatbestandes die Tatbestandsvoraussetzungen der erwünschten Steuerentlastung; der Sachverhalt entspricht jedoch nicht dem Entlastungsgrund, der nach der ratio legis Besteuerungsmaßstab ist“²⁹.

b) § 42 Abgabenordnung (AO)

Jeder Steuerpflichtige möchte Steuern sparen und seine steuerliche Belastung mindern. Dieses Verhalten der sog. Steuervermeidung ist grundsätzlich unbedenklich³⁰. Das heißt, die Entscheidung des Steuerpflichtigen, wie er als Ausfluss der ihm zustehenden Privatautonomie seine (steuerlichen) Angelegenheiten in einer bestimmten Art und Weise durch bestimmte rechtliche Gestaltungen einrichtet, ist grundsätzlich erst einmal für die Besteuerung maßgebend³¹. Ausgehend von dieser Gestaltung entsteht der deutsche Steueranspruch gem. § 38 AO³². Die Grenze, ab der das Gesetz diese Gestaltungen als Grundlage für die Ermittlung der Steuer jedoch nicht mehr duldet, wird dort überschritten, wo eine Steuerumgehung vorliegt.

Während es bei der Steuervermeidung um die Vermeidung eines *Steuertatbestandes* geht³³, ist Gegenstand der Steuerumgehung das *Steuergesetz*³⁴, d.h. der Steuerpflichtige weicht nicht dem Tatbestandtext aus, sondern dem Gesetzeszweck³⁵. M.a.W. die Steuerumgehung geht zwar ebenfalls am Gesetzeswortlaut vorbei, im Unterschied zur Steuervermeidung nicht jedoch auch am Gesetzeszweck³⁶.

Zur Methodik des § 42 AO gibt es mehrere Auffassungen³⁷. Auf der einen Seite stehen die Anhänger der sog. „Innentheorie“, wonach die Lücke des jeweiligen Einzelsteuergesetzes zwischen Wortsinnauslegung und Gesetzeszweck durch Analogie zu schließen sei³⁸, indem mithilfe des § 42 AO der einzelsteuergesetzliche Tatbestand verlängert wird³⁹. § 42 AO habe somit nur deklaratorischen Charakter. Ihnen stehen die Anhänger der sog. „Außentheorie“ gegenüber, die eine Analogiefähigkeit des Steuerrechts grundsätzlich ablehnen. Eine Durchbrechung dieses Verbots sei ausnahmsweise aufgrund des § 42 AO zulässig, so dass die Norm konstitutiven Charakter habe. Diesem Meinungsstreit stehen noch weitere Runden bevor⁴⁰.

Ferner können Gegenstand der generellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 42 AO nur wirtschaftliche Vorgänge sein. Daher ist für *Steuertatbestände* ohne wirtschaftlichen Hintergrund § 42 AO nicht einschlägig. Daher kann u.a. *Steuertatbeständen*, die an die Ehe im familienrechtlichen Sinn anknüpfen⁴¹, z.B. ErbSt-Freibetrag für den Ehegatten, § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, oder solche, die ein Kindschaftsverhältnis voraussetzen⁴², z.B. Kinderfreibetrag, § 32 Abs. 6 EStG, nicht die Berücksichtigung verwehrt werden. Aber auch *Steuertatbestände*, die an die zivilrechtliche Rechtsform anknüpfen, z.B. persönliche Körperschaftsteuerpflicht, § 1 KStG, sind dem Anwendungsbereich des § 42 AO nicht zugänglich⁴³.

sind, den „Umgehungsparagrafen selbst zu umgehen“, denn durch eine zu detaillierte Umschreibung der unbestimmten Rechtsbegriffe und eine übermäßige Formulierung von festen Auslegungsregeln wird ein Ausweichen der Tatbestandsmerkmale der Vorschrift nur erleichtert (Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“ aus Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, 1923, S. 217 [276], abgedruckt in Reimer/Waldhoff, Albert Hensel – System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, 2000, S. 303 ff.).

28 Zur Unterscheidung in Spanien s.: Zornoza Pérez, La simulación en Derecho Tributario, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Nr. 16, S. 169 ff. Zum deutschen Recht: vgl. Kruse in Tipke/Kruse, § 41 AO Rz. 74.

29 Kirchhof, StuW 1983, 173 (174).

30 Vgl. BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224 (225); v. 20.5.1997 – VIII B 108/96, BFH/NV BFH/R 1997, R 462 (R 464).

31 Grundlegend BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 (275); wegen zahlreicher Rechtsprechungsnachweise s. Schmiesek in Beermann (FN 23), § 42 AO Rz. 9 unter FN 1 und 2; zu älteren Rechtsprechungsnachweisen s. Tipke, StRO III (FN 11), S. 1325 unter FN 42.

32 Das Gleiche gilt auch im spanischen Rechtssystem (Art. 13 LGT).

33 Tipke, StRO III (FN 11), S. 1324.

34 Kirchhof, StuW 1983, 173 (174).

35 Zwar spricht bei wörtlicher Übersetzung Art. 15 LGT von einem Konflikt, wenn die „Verwirklichung des *Steuertatbestandes*“ umgangen wird, jedoch ist in der Zusammenschau mit den Voraussetzungen unter den Buchstaben a)

und b) der Vorschrift zu erkennen, dass auch dieser Norm der Gedanke der Bekämpfung der Umgehung des Zwecks und nicht lediglich der Bekämpfung der Tatbestandsumgehung zugrunde liegt.

36 Tipke, StRO III (FN 11), S. 1324.

37 S. hierzu ausführlicher Pezzer, StbJb 2000/2001, 61 (64); Tipke, StRO III (FN 11), S. 1326.

38 Eine Mindermeinung hält sogar eine Analogie für überflüssig, denn die Lücke könne auch durch eine uneingeschränkte Auslegung über den Wortsinn hinaus geschlossen werden (vgl. die Darstellungen bei Tipke, StRO III [FN 11], S. 1326).

39 Auf diese Weise ist „(d)as Einzelsteuergesetz (...) in der Lage, seinen Geltungsanspruch aus eigener Kraft zu wahren“, Fischer, FR 2003, 1212 (1214) unter Hinweis auf BGH v. 15.1.1990 – II ZR 164/88, BGHZ 110, 47 (64) unter Bezug auf Teichmann, Die Gesetzesumgehung, 1962, S. 69.

40 Vgl. jüngst Rose, FR 2003, 1274 ff., Clausen, DB 2003, 1589 ff. (zur Außentheorie) und Fischer, FR 2003, 1013 ff. und 1277 ff. (zur Innentheorie). Zur gleichen Problematik im Zusammenhang mit dem inhaltlich weitgehend identischen § 22 der österreichischen Bundesabgabenordnung: M. Lang, ÖStZ 2001, 65 ff.

41 Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 26; Tipke, StRO III (FN 11), S. 1334.

42 Vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 27; Tipke, StRO III (FN 11), S. 1335.

43 BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 (310) zur Vorläufervorschrift des § 6 Abs. 2 StAnpG.

3. Die gegenwärtigen Regelungen im Einzelnen

Der BFH hat die deutsche Generalnorm des § 42 AO dahingehend präzisiert, dass ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dann vorliegt, wenn „eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonstige beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist“⁴⁴.

Stellt man die vom BFH⁴⁵ präzisierten Voraussetzungen für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach dem deutschen § 42 AO den Tatbestandsmerkmalen des neuen spanischen Art. 15 LGT gegenüber, so sind überwiegend Gemeinsamkeiten festzustellen.

- § 42 AO erfordert eine *Unangemessenheit* der gewählten rechtlichen Gestaltung im Verhältnis zum angestrebten wirtschaftlichen Ziel, während nach Art. 15 LGT die Handlung *unangemessen* für das Erreichen des erzielten Ergebnisses sein muss.
- Der Anwendung des § 42 AO darf keine *Rechtfertigung durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe* entgegenstehen. Art. 15 LGT umschreibt dies mit einem *Fehlen wirtschaftlich oder rechtlich erheblicher Wirkungen*, wobei die Steuerersparnis als solche oder Folgen, die auch mit einer üblichen Handlung eingetreten wären, nicht dazugehören.
- Um § 42 AO anwenden zu können, muss die Gestaltung der *Steuerminderung* dienen, während durch Art. 15 LGT Handlungen der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden, durch die die Verwirklichung eines *Steuertatbestands umgangen* wird oder ein *Steuervorteil erreicht* wird.

Während die letzten beiden Voraussetzungen in Deutschland erst durch die Rechtsprechung im Wege der Auslegung herausgearbeitet worden sind, sind sie in Spanien bereits wörtlich in der Norm selbst enthalten. Sowohl nach der spanischen Norm als auch nach der deutschen Rechtsprechung⁴⁶ müssen diese Merkmale kumulativ vorliegen.

In beiden Fälle erfolgt die Vermeidung der Steuerumgehung, indem der Steuerfestsetzung die eigentlichen wirtschaftlichen Ziele, die die Parteien haben, zugrunde gelegt werden⁴⁷.

a) Die unangemessene rechtliche Gestaltung

Die neue spanische Vorschrift spricht ausdrücklich von einer „evident künstlichen“ und „unangemessenen“ Handlung. Damit wurde die Formulierung der „Künstlichkeit“ einer Handlung in das Gesetz aufgenommen, deren Bedeutung im Schrifttum bereits früher im Zusammenhang mit der Steuerumgehung hervorgehoben wurde⁴⁸. Unter welchen Umständen jedoch eine Gestaltung den unbestimmten Rechtsbegriff der „künstlichen“ und „unangemessenen“ Handlung erfüllt, wird in der Zukunft primär durch die spanische Rechtsprechung entschieden werden müssen.

Ein Grund für die Schwierigkeit, diesen Begriff in der Rechtsanwendung handhabbar zu machen, geht u.a. auf die Problematik des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Privatrecht zurück. Die deutsche Rechtsprechung hat hierzu zum § 42 AO verschiedene Kriterien, wonach eine Gestaltung als unangemessen beurteilt werden kann, herausgearbeitet.

aa) Ungewöhnlichkeit der Gestaltung

Zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels wird ein ungewöhnlicher Weg gewählt⁴⁹. Der Gesetzgeber duldet es nicht, dass auf diese Weise Steuern gespart werden⁵⁰, denn es ist das Bestreben der Rechtsordnung, für alle wirtschaftlichen Vorgänge eine möglichst einfache Rechtsgestaltung zur Verfügung zu stellen⁵¹. Daher erkennt man unangemessene Gestaltungen oft daran, dass sie gekünstelt, umständlich, kompliziert, schwerfällig, unvernünftig, unpraktikabel und Ähnliches sind⁵². Doch dieses Kriterium alleine ist nicht hilfreich, denn auch alltägliche und übliche Geschäfte können unangemessen sein⁵³.

bb) Andere Verfahrensweise durch verständige Parteien

Die Unangemessenheit einer Gestaltung ist auch dadurch gekennzeichnet, dass verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise verfahren wären⁵⁴. Der Beurteilungsmaßstab dieses Kriteriums orientiert sich am Zivilrecht: Die Beteiligten nutzen eine Form bzw. Gestaltung, die sie, den steuerlichen Aspekt außer Acht gelassen, üblicherweise nicht verwendet hätten, um das wirtschaftliche

44 St. Rspr., vgl. BFH v. 23.10.2002 – I R 39/01, BFH/NV 2003, 289.

45 Vgl. z.B. BFH v. 8.5.2003 – IV R 54/01, BFH/NV 2003, 1246 (1248); v. 18.7.2001 – I R 48/97, BFH/NV 2001, 1636 (1637); v. 7.7.1998 – VIII R 10/96, BStBl. II 1999, 729 (730); v. 26.3.1996 – IX R 51/92, BStBl. II 1996, 443 (444); v. 25.1.1994 – IX R 97, 98/90, BStBl. II 1994, 738 (739); v. 3.2.1993 – I B 90/92, BStBl. II 1993, 426 (429). Weitere zahlreiche Rechtsprechungsnachweise bei Schmieszek in Beermann (FN 23), § 42 AO Rz. 10 unter FN 4.

46 BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. 1999, 769 (770).

47 S. hierzu Abschn. II.5.

48 *Palao Taboada*, Existe el fraude a la ley tributaria?, Revista Estudios Financieros, Nr. 182, S. 8.

49 BFH v. 7.7.1998 – VIII R 10/96, BStBl. II 1999, 729, wonach eine rechtliche Gestaltung dann unangemessen ist, „wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber voraus-

gesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern hierfür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel, Steuern zu sparen, nicht erreichbar sein soll.“; a.A. *Klein*, FR 1999, 286 (289), *Kruse/Drüen* in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 38, wonach „unangemessen“ und „ungewöhnlich“ nicht gleichzusetzen sind; ebenso *Fischer* in HHSp, § 42 AO Rz. 34.

50 BFH v. 8.5.2003 – IV R 54/01, BFH/NV 2003, 1246 (1248) m.w.N.

51 BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 (44).

52 BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 (523); v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 (44).

53 BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769 (771).

54 St. Rspr., BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769 (771) m.w.N.

Ziel zu erreichen⁵⁵. Dieser Beurteilungsmaßstab ist jedoch nicht ohne Kritik, denn es ist verständlich, dass die Beteiligten bei ihrer Gestaltung Steuer sparen, d.h. möglichst vermeiden, möchten. Da jedoch im Wirtschaftsleben Handlungen nahezu ausnahmslos nicht ohne die Überlegung der steuerlichen Konsequenzen getätigt werden, kann dieses Kriterium allenfalls Indizcharakter haben.

cc) Keine Rechtfertigung durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe

Die spanische Missbrauchsverhinderungsvorschrift umschreibt dieses Tatbestandsmerkmal als ein Fehlen „wirtschaftlich oder rechtlich erheblicher Wirkungen“. Diese Begriffe sind bereits gesetzlich insoweit konkretisiert, dass die Steuerersparnis als solche sowie Konsequenzen, die auch bei einer gängigen Handlung eingetreten wären, nicht dazugehören. Die darüber hinausgehende Unbestimmtheit dieser Rechtsbegriffe erfordert auch hier in der Zukunft eine weitere Präzisierung durch Auslegung insbesondere durch die Gerichte.

Die deutschen Gerichte kommen hinsichtlich des Merkmals der beachtlichen außersteuerlichen Gründe zum gleichen Ergebnis. Die Steuerersparnis alleine ist jedenfalls kein solcher Grund⁵⁶.

Die Anwendung dieser Begriffe hat zu Versuchen geführt, dieses Kriterium mit der Definition von „Gründen, die eine vom Regelfall abweichende Gestaltung vernünftigerweise nahe legen können“, auszufüllen⁵⁷. Doch bereits auf den ersten Blick wird deutlich, dass sie ihrerseits, insbesondere mit der Formulierung „vernünftigerweise“, derart unbestimmte Begriffe enthält, dass die Konkretisierung nur durch eine umfangreiche Kasuistik möglich ist. So wird z.B. im Einzelfall die Verlagerung von nennenswertem Arbeitsaufwand als ein solcher Rechtfertigungsgrund angesehen⁵⁸ oder aber die Begrenzung wirtschaftlicher Risiken wie Einnahmeausfall oder Haftung⁵⁹. Aber auch die Zwischenschaltung eines weiteren Wirtschaftssubjekts ist gerechtfertigt, wenn es über zusätzliche Eigenschaften verfügt, die für den Endabnehmer von Nutzen sind⁶⁰.

Aus der obigen Präzisierung des BFH⁶¹ darf jedoch nicht geschlossen werden, dass es sich hierbei um ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal des Gestaltungsmissbrauchs handelt, sondern es ist im Rahmen des Kriteriums der Unangemessenheit der Gestaltung zu prü-

fen⁶², im Einzelfall zusammen mit der Prüfung des vorgenannten Punktes, ob verständige Parteien eine andere Verfahrensweise gewählt hätten. Sähe man in dem Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher außersteuerlicher Gründe ein eigenes Tatbestandsmerkmal neben dem Kriterium der Unangemessenheit der Gestaltung, könnte eine als ungewöhnlich angesehene und vom Gesetzgeber missbilligte – und somit unangemessene – Gestaltung, d.h. eine Gestaltung, deren erzielter wirtschaftlicher Erfolg nach dem Willen des Gesetzgebers besteuert werden soll⁶³, aus einer wirtschaftlichen oder anderen Motivation heraus vor einem steuerlichen Zugriff „gerettet“ werden⁶⁴. Dies würde sich nicht mit § 38 AO vereinbaren lassen, wonach die Steuer entsteht, d.h. die Rechtsfolgen des Einzelsteuergesetzes eintreten, sobald der Tatbestand erfüllt ist, unabhängig von der Motivation des Steuerpflichtigen.

dd) Missbilligung durch den Gesetzgeber

Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung sowie das Fehlen beachtlicher Gründe alleine erfüllen noch nicht das Kriterium der Unangemessenheit, sondern der ungewöhnliche Weg muss gleichzeitig gegen die Wertungen des Gesetzgebers verstoßen⁶⁵, d.h. die Gestaltung muss dem Zweck der umgangenen Norm oder dem System des Steuergesetzes zuwiderlaufen⁶⁶. Maßstab der Angemessenheitsprüfung bei diesem Kriterium sind hierbei – im Gegensatz zur Prüfung einer anderen Gestaltung durch verständige Parteien – nicht außersteuerliche Wertungen, sondern der Zweck des Besteuerungstatbestands der zu untersuchenden einzelsteuergesetzlichen Norm⁶⁷. Hierbei werden der mit der Gestaltung erzielte wirtschaftliche Erfolg auf der einen und der bezweckte Regelungsinhalt des einschlägigen Einzelsteuergesetzes auf der anderen Seite gegenübergestellt. M.a.W. bedeutet dies, dass auf den Inhalt des Einzelsteuergesetzes, deren Regelungsinhalt durch § 42 AO verlängert wird⁶⁸ und die im konkreten Einzelfall eine Besteuerung auslösen soll, abgestellt wird. Der Steuerpflichtige hat aufgrund eines ihm zuzurechnenden Verhaltens einen wirtschaftlichen Erfolg erzielt, und ihm ist die bewirkte Vermögensmehrung zugeflossen, so dass er den steuerlichen Tatbestand erfüllt hat⁶⁹.

Der ungewöhnliche Weg des Steuerpflichtigen verstößt jedoch dann nicht gegen die Wertung des Gesetzgebers und wird nicht von ihm missbilligt, wenn der vermeintlich einfachere Weg nicht oder nur mit erheblichen Hin-

55 Die Frage, die man sich bei der Prüfung dieses Kriteriums somit stellen muss, lautet: „Wäre diese Gestaltung in dieser Form auch ohne Berücksichtigung von Steuern gewählt worden?“

56 BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205 (207).

57 *Schmieszek* in Beermann (FN 23), § 42 AO Rz. 14 unter Hinweis auf BFH v. 13.11.1991 – II R 7/88, BStBl. II 1992, 202.

58 BFH v. 29.10.1987 – V B 109/86, BStBl. II 1988, 96 (97); *Schmieszek* in Beermann (FN 23), § 42 AO Rz. 14. Allerdings kann die Begründung eines Zwischenmietverhältnisses zwecks VoSt-Abzugs bei nur einem Objekt nicht mit einer Arbeitsentlastung gerechtfertigt werden (vgl. BFH v. 22.6.1989 – V R 34/87, BStBl. II 1989, 1007 [1008] m.w.N.).

59 *Schmieszek* in Beermann (FN 23), § 42 AO Rz. 14.

60 BFH v. 14.10.1993 – V R 36/89, BStBl. II 1994, 427 (429).

61 BFH v. 23.10.2002 – I R 39/01, BFH/NV 2003, 289.

62 So auch *Brockmeyer* in Klein (FN 21), § 42 AO Rz. 18; vgl. auch *Tipke*, StRO III (FN 11), S. 1339 m.w.N., wonach das

Vorliegen derartiger Gründe lediglich als Indiz für die Angemessenheit der Gestaltung gesehen werden kann.

63 S. hierzu nachfolgenden Gliederungspunkt.

64 Zweifelnd *Brockmeyer* in Klein (FN 21), § 42 AO Rz. 14, wonach die Frage, ob beachtliche außersteuerliche Gründe ein Untermerkmal der Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung oder ein eigenständiges Merkmal sind, nicht entscheidungsrelevant ist.

65 BFH v. 20.5.1997 – VIII B 108/96, BFH/NV BFH/R 1997, 462 (465).

66 BFH v. 11.2.1998 – I R 26/97, BStBl. II 1998, 576 (577); v. 23.10.1996 – I R 55/95, BStBl. II 1998, 90 (91).

67 BFH v. 10.12.1992 – V R 90/92, BStBl. II 1993, 700; *Hoffmann* in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. 1996, § 42 Rz. 4.

68 Im Fall einer Vorteilserschleichung kommt es zu einer entsprechenden Verkürzung des Regelungsinhalts.

69 BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667 (670).

dernissen zur Verfügung gestanden hätte⁷⁰, oder wenn das Gesetz mehrere Wege offen lässt und der Steuerpflichtige sich für einen davon entscheidet⁷¹.

b) Angestrebte Steuerminde rung

Für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs muss die gewählte Gestaltung der Steuerminde rung dienen. Das sagt sowohl Art. 15 LGT ausdrücklich als auch § 42 AO implizit. Nicht anderes bedeutet eigentlich Steuerumgehung. Steuerminde rung in diesem Sinne ist daher die

- Vermeidung belastender Steuerrechtsfolgen, sog. missbräuchliche Tatbestandsvermeidung⁷²

oder

- Verwirklichung begünstigender Tatbestände⁷³, sog. missbräuchliche Tatbestandserschleichung⁷⁴.

M.a.W. führt die angemessene Gestaltung zu einer höheren Steuer⁷⁵. Eine Steuerminde rung liegt auch dann vor, wenn durch die unangemessene Gestaltung die Entstehung oder Fälligkeit hinausgeschoben wird⁷⁶.

c) Zum Erfordernis einer Missbrauchsabsicht

Die ehemalige spanische Generalklausel forderte ausdrücklich eine Umgehungabsicht. Dies war nicht unumstritten, denn einzelne Entscheidungen betonen, dass dieses subjektive Element nicht als eigenständig und von den übrigen Voraussetzungen losgelöst zu prüfendes Tatbestandsmerkmal gesehen werden darf. Liegen die vorgenannten objektiven Merkmale vor, dann ist auch das subjektive Element gegeben⁷⁷. Das Erfordernis einer Missbrauchsabsicht hatte in der Praxis daher keine erhebliche Bedeutung. Insofern wird der Wegfall der Missbrauchsabsicht im neuen Art. 15 LGT keine wesentlichen Änderungen nach sich ziehen.

In Deutschland ist diese Frage mit der Kontroverse um Innen- und Außentheorie verknüpft. Legt man der Methodik des § 42 AO die Innentheorie zugrunde, wonach es alleine um die Geltungswirkung des jeweiligen Ein-

zelsteuergesetzes geht, ist es ohne Bedeutung, ob der Steuerpflichtige mit Missbrauchsabsicht gehandelt hat⁷⁸. Andere hingegen sehen die Missbrauchsabsicht als unabdingbare Voraussetzung⁷⁹. Doch auch deren Vertreter messen dieser Frage nur theoretische Bedeutung bei, denn liegen die objektiven Merkmale vor, ist regelmäßig im Wege des Indizienbeweises von einer Umgehungabsicht auszugehen⁸⁰. Aus diesem Grund hat die Rechtsprechung mangels praktischer Relevanz die Frage nicht abschließend entschieden⁸¹.

4. Steuerumgehung aufgrund einer Folge von Einzelhandlungen

Trotz der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe und eines ausgedehnten Abstraktionsgrads einer allgemeinen Missbrauchsverhinderungsvorschrift muss sich auch eine Generalklausel infolge des immer weiter fortschreitenden und schnellleibigen Wirtschaftslebens weiterentwickeln, um nicht ihre Geltungswirkung zu verlieren.

Ein wesentlicher Aspekt des neuen Art. 15 LGT ist daher die erstmalige gesetzliche Verankerung einer Regelung, wonach nicht nur einzelne Handlungen Gegenstand eines steuerlichen Konflikts sein können. Der spanische Gesetzgeber hat mit der Formulierung „Handlungen [...] in ihrer Gesamtheit“ deutlich gemacht, dass auch komplexe aufeinander aufbauende Strukturen bekämpft werden sollen. Das spanische Steuerrecht betritt in diesem Punkt Neuland.

Das deutsche Steuerrecht kennt mit dem, allerdings nicht ausdrücklich kodifizierten, Anwendungsmaßstab des Gesamtplans eine im Wesentlichen vergleichbare Regelung, die jedoch nicht ausschließlich auf die Steuerumgehungsvorschrift des § 42 AO begrenzt ist⁸². Auch das U.S.-amerikanische Steuerrecht hat mit der gefestigten „step-transaction-doctrine“ bereits seit Jahrzehnten eine Lösung zu der Problematik parat, beabsichtigte Steuerumgehungen, die auf mehreren aufeinander aufbauenden Einzelschritten beruhen, zu bekämpfen⁸³.

70 BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214; v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl. II 1999, 119. Beispiele hierzu bei Brockmeyer in Klein (FN 21), § 42 AO Rz. 16.

71 BFH v. 31.5.1995 – II R 31/92, BFH/NV 1996, 17 (18) zur Vorläufervorschrift des § 6 StAnpG. Beispiele hierzu bei Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 41.

72 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 5.

73 BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769 (770) m.w.N.; v. 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl. II 1998, 637 (639).

74 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 5, 47; Fischer, DB 1996, 644 (650).

75 BFH v. 19.4.1994 – VIII R 2/93, BStBl. II 1995, 705 (706). Anders ausgedrückt bedeutet dies, dass durch Anwendung des § 42 AO keine höhere Steuer entstehen kann, als bei einer angemessenen Gestaltung (BFH v. 12.7.1989 – I R 46/85, BStBl. II 1990, 113 [114, 115]). Umgekehrt bedeutet dies aber auch, dass bei einem international gelagerten Fall mit einem vermeintlichen Konkurrenzverhältnis zwischen § 42 AO und den Spezialvorschriften der §§ 7 ff. AStG die Generalklausel nicht zur Anwendung kommt, wenn sie zu einer niedrigeren Steuer führen würde als bei Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG (vgl. BFH v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029 [1030]).

76 BFH v. 18.12.1991 – XI R 40/89, BStBl. II 1992, 486 (487) m.w.N.

77 Palao Taboada in Crónica Tributaria 2001, S. 131.

78 Fischer in HHSp, § 42 AO Rz. 107; Pezzer, StbJb 2000/2001, 61 (64); ebenso Reiß, UR 1993, 213 unter FN 14; Weber-Grellet, StuW 1993, 195 (211, 212).

79 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 44 m.w.N.; Brockmeyer in Klein (FN 21), § 42 AO Rz. 22 m.w.N.

80 BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536); v. 28.1.1992 – VIII R 7/88, BStBl. II 1993, 84 (86); Tipke, StRO III (FN 11), S. 1341.

81 BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 (523); v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667; v. 9.12.1993 – V R 96/91, BFH/NV 1995, 460 (461); v. 10.9.1992 – V R 104/91, BStBl. II 1993, 253 (255).

82 Vgl. z.B. BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194, v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 (jeweils zu §§ 16, 34 EStG); v. 4.8.1999 – II B 3/99, BStBl. II 1999, 834 (zu § 5 Abs. 2 GrEStG); v. 13.10.1993 – II R 92/91, BStBl. II 1994, 128 (zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

83 Weitere vergleichbare Prinzipien finden sich u.a. im britischen (vgl. *WT Ramsay Ltd v IRC* [1982] AC 300) und belgischen (vgl. hierzu ausführlich Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 ff.), aber auch im kanadischen (vgl. *Canutilities Holdings Ltd. v R*, 2003 D.T.C. 1029 Abs. 134 ff.) und südafrikanischen (vgl. Morse, Journal of Business Law 1998, 217 [226] m.w.N.) Steuerrecht.

a) Die Gesamtplandoktrin im deutschen Steuerrecht

Der Anwendungsmaßstab des Gesamtplans ist ein von der Rechtsprechung angewendetes Prinzip zur rechtlichen Beurteilung wirtschaftlich einheitlicher Gesamtvorgänge. Demnach werden mehrere einzelne Handlungen, denen jeweils ein Rechtsakt zugrunde liegt, für die steuerliche Beurteilung zu einem wirtschaftlich einheitlichen Gesamtvorgang zusammengefasst⁸⁴. Somit bildet nicht ein einzelner Vorgang den unter das Steuergesetz zu subsumierenden Sachverhalt, sondern ein ganzes Bündel einzelner Transaktionsschritte.

Das Gesamtplanprinzip ist somit kein Rechtsinstitut wie z.B. die Betriebsaufspaltung, der gewerbliche Grundstückshandel oder der anschaffungsnahe Herstellungsaufwand. Es kommt aufgrund der Anwendung des Gesamtplanprinzips nicht zu einer Umqualifizierung des Ergebnisses einer vorläufigen rechtlichen Beurteilung, der ein feststehender Sachverhalt zugrunde gelegt wird, z.B. Vermietungseinkünfte werden in gewerbliche Einkünfte umgedeutet, statt nicht steuerbarer Gewinne im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung liegen steuerpflichtige gewerbliche Gewinneinkünfte vor oder grundsätzlich sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen werden als abzuschreibende Anschaffungskosten qualifiziert. Das Gesamtplanprinzip setzt in dem Rechtsfindungsprozess bereits vorher ein und ist ein subsumtionsvorbereitender Schritt⁸⁵, indem es den Umfang des rechtlich zu beurteilenden Sachverhalts erweitert⁸⁶.

Die Berechtigung für eine solche Zusammenfassung mehrerer einzelner Vorgänge zu einer rechtlichen Beurteilung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist im jeweils, zusammen mit § 42 AO angewendeten, umgangenen Einzelsteuergesetz zu finden. Die Doktrin des Gesamtplans ist das Ergebnis einer teleologischen Auslegung der steuerlichen Norm⁸⁷. Dies gilt auch im Zusammenhang mit § 42 AO, denn Aufgabe dieser Vorschrift ist es, dem Einzelsteuergesetz, vor dessen Hintergrund die Unangemessenheit der Gestaltung zu bestimmen ist, Rechtsgeltung und Durchsetzbarkeit zu verschaffen⁸⁸.

Wie bereits oben dargestellt⁸⁹, ist das Merkmal der „unangemessenen rechtlichen Gestaltung“ anhand zweier Prüfungsschritte zu untersuchen, nämlich:

- 1) Welcher vom Steuerpflichtigen angestrebte wirtschaftliche Erfolg soll nach dem Willen des Gesetzgebers nach der fraglichen steuerrechtlichen Norm besteuert werden? D.h. bei der kritischen Analyse des Sachverhalts ist herauszuarbeiten:

- a) Welches wirtschaftliche Ziel strebt der Steuerpflichtige im konkret vorliegenden Einzelfall an, und
 - b) welche wirtschaftlichen Ziele sollen nach dem Willen des Gesetzgebers den Tatbestand der fraglichen steuerrechtlichen Vorschrift erfüllen?
- 2) Vergleich des wirtschaftlichen Erfolgs des konkret zu beurteilenden Sachverhalts mit den vom Gesetzgeber beabsichtigten bestuerungswürdigen wirtschaftlichen Zielen, d.h. fällt das vom Steuerpflichtigen erzielte wirtschaftliche Ergebnis in den bezweckten Anwendungsbereich der steuerrechtlichen Norm.

Bejaht man den zweiten Prüfungsschritt, wird untersucht, ob der vom Steuerpflichtigen gewählte ungewöhnliche Weg, der selbst unter Zuhilfenahme aller Auslegungsregelungen sich nicht unter den steuergesetzlichen Tatbestand subsumieren lässt, vom Gesetzgeber missbilligt, d.h. das Steuergesetz umgangen, wird⁹⁰. An diesem Punkt kommt der Anwendungsmaßstab des „Gesamtplans“ im Zusammenhang mit § 42 AO zur Anwendung, indem in die Überprüfung der Missbilligung nicht lediglich ein einzelner Geschäftsvorfall mit dem entsprechenden wirtschaftlichen Ziel einbezogen wird, sondern ein ganzer Komplex mehrerer einzelner Rechtsgeschäfte.

Dieser Maßstab ist eine Fallgruppe, die dazu dient, die „Missbilligung der Gestaltung“ im Rahmen der Steuerumgehung, die Teil des Tatbestandsmerkmals der „unangemessenen rechtlichen Gestaltung“ ist, zu überprüfen⁹¹.

Die Anwendung des Gesamtplans mit der Konsequenz einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung zur rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts erfordert:

- ein übergeordnetes Endziel,
- das über mehrere Einzelakte erreicht wird, die
 - auf einer nachweislich einheitlichen Planung beruhen,
 - sachlich und zeitlich zusammenhängen und
 - kontrollierbar sind:

aa) Das übergeordnete Endziel

Der Steuerpflichtige kann sich bei der rechtlichen Beurteilung der steuerlichen Vorgänge nicht auf einen Einzelsachverhalt berufen, sondern muss sich eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung entgegenhalten lassen, wenn er mit seiner, in mehrere Einzelakte aufgeteilten Gestaltung ein übergeordnetes Endziel verfolgt. Dies kann z.B. eine Schenkung an eine bestimmte Person

⁸⁴ Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114; Heuermann, BB 2003, 1465 (1466).

⁸⁵ Daher wird im Zusammenhang mit dem Gesamtplan auch der Begriff des „Argumentationsmusters“ verwendet (vgl. z.B. Crezelius, FR 2003, 537; Fischer, FR 2003, 1013).

⁸⁶ Dies wird auch im BFH-Urt. v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393 (395), deutlich, in dem das Merkmal des zeitlichen Zusammenhangs als Ergebnis der Anwendung der Gesamtplandoktrin dem Bereich der Sachverhaltsermittlung zugeordnet wird, so dass für die Anwendung der Fiktion der unwiderlegbaren Vermutung kein Raum verbleibt.

⁸⁷ Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (124).

⁸⁸ Fischer, FR 2003, 1013 (1015).

⁸⁹ S. II.3.a.

⁹⁰ Bejaht man den zweiten Prüfungsschritt und hat der Steuerpflichtige hingegen einen gewöhnlichen Weg gewählt, ist der Steuertatbestand des Steuergesetzes wie vom Gesetzgeber beabsichtigt erfüllt. Diese Fälle sind unproblematisch.

⁹¹ Weitere Fallgruppen sind daneben die Fälle der unangemessenen Zuordnung, z.B. unangemessene Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, und die Flucht vor der inländischen Steuerpflicht („Steuerflucht“) durch Einkünfte- und Vermögensverlagerung auf einen objektiv funktionslosen Rechtsträger (s. Fischer, DB 1996, 644 [651, 652]).

sein⁹², der Verkauf eines Grundstücks⁹³ oder eines Kapitalgesellschaftsanteils⁹⁴, die steuerlich wirksame Nutzung von Wohneigentum⁹⁵ oder steuerliche Berücksichtigung von verwendetem Eigenkapital⁹⁶. Das übergeordnete Endziel entspricht dem vom Steuerpflichtigen angestrebten wirtschaftlichen Erfolg im Rahmen der o. g. Prüfungsschritte.

bb) Umsetzung in mehreren Schritten

Das Vorhaben des Steuerpflichtigen, dieses Endziel zu erreichen, wird nicht geradewegs „in einem Zug“ durchgeführt, sondern es werden – ausschließlich aus steuerlichen Gründen – mehrere Stationen eingelegt, die oft auch als Teilschritte⁹⁷ oder Teilakte⁹⁸ bezeichnet werden, um das Vorhaben auf Umwegen zu realisieren. Kennzeichnend für diese Aufteilung des Gesamtvorhabens ist einerseits, dass jeder der Einzelakte für sich genommen alleine nicht geeignet ist, den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg zu realisieren und folglich auch nicht unter den belastenden gesetzlichen Tatbestand des Gesamtziels fällt⁹⁹. Andererseits sind mit jedem Einzelakt grundsätzlich steuerliche Konsequenzen verbunden, die mit der Durchführung des Gesamtvorhabens „in einem Zug“ nicht erreichbar wären¹⁰⁰.

(1) Nachweislich einheitliche Planung

Die verschiedenen Einzelakte müssen, um Teil eines Gesamtplans zu sein, auf einem vorherigen in sich geschlossenen Konzept beruhen, das bereits vor der Ausführung des ersten Teilschritts besteht¹⁰¹. Einheitliche Planung der Einzelakte bedeutet, dass zwischen den einzelnen Geschäftshandlungen ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis bestehen muss, dass in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zum Ausdruck kommt¹⁰².

Da es sich bei der einheitlichen Planung des Zusammenhangs der einzelnen Zwischenakte um ein subjektives Element handelt, muss dessen Vorliegen anhand objektiv nachvollziehbarer Merkmale nachprüfbar sein. Dies kann entweder anhand zuvor getroffener Vertragsvereinbarungen¹⁰³ oder sonstigen Absprachen¹⁰⁴ geschehen. Dies ist jedoch der Ausnahmefall. Daher hat nach der Rechtsprechung des BFH das Vorliegen der nachfolgenden Voraussetzung eines sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs eine indizielle Wirkung, und es wird widerlegbar vermutet, dass ein solcher Plan bereits im Zeitpunkt der Ausführung des ersten Teilakts vorgelegen hat¹⁰⁵.

Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, anhand konkreter Belege den Gegenbeweis zu erbringen und darzulegen, weshalb nicht von einem vorgefassten Plan ausgegangen werden kann¹⁰⁶ und daher die einzelnen Geschäftsvorfälle steuerlich separat zu beurteilen sind. Die Vermutung einer einheitlichen Planung ist insbesondere dann widerlegt, wenn der Steuerpflichtige eine eigene wirtschaftliche Bedeutung des Einzelakts nachweisen kann¹⁰⁷. Nur an diesem Punkt kommt der eigenen wirtschaftlichen Bedeutung einer Gestaltung eine Entlastungswirkung zu¹⁰⁸. Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Bedeutung entfaltet nur bei Anwendung der Gesamtplandoktrin im Zusammenhang mit § 42 AO eine entlastende Wirkung. Im Übrigen ist die wirtschaftliche Bedeutung oder Veranlassung einer Gestaltung nicht geeignet, einen Gestaltungsmissbrauch zu „heilen“¹⁰⁹. Wird dieser Anwendungsmaßstab unmittelbar im Zusammenhang mit einer einzelsteuergesetzlichen Norm herangezogen¹¹⁰, kann die Aberkennung der gewählten Gestaltung weder durch wirtschaftliche noch durch sonstige außersteuerliche Gründe abgewendet werden¹¹¹.

Die Anwendung des Gesamtplanprinzips kann dann nicht auf die indizielle Wirkung eines sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs gestützt werden, wenn die Einzelakte Ausfluss steuerlicher Wahlrechte sind¹¹².

(2) Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang der Einzelschritte

Der Zusammenhang zwischen den Einzelakten besteht aus einer sachlichen und einer zeitlichen Komponente. Die Voraussetzungen der beiden Merkmale müssen jedoch nicht gleichermaßen ausgeprägt sein. Die beiden Elemente stehen in einem wechselseitigen Verhältnis dergestalt, dass eine stärkere Ausprägung des sachlichen Zusammenhangs eine schwächere Ausprägung des zeitlichen Zusammenhangs auszugleichen vermag¹¹³ und umgekehrt¹¹⁴.

Die Annahme eines sachlichen Zusammenhangs erfordert lediglich, dass im Zeitpunkt der Ausführung des ersten Einzelakts im Rahmen des zu realisierenden Endziels die Durchführung der übrigen nachfolgenden Geschäftsvorfälle vorgesehen ist¹¹⁵. Dies ist jedenfalls dann eindeutig, wenn die mehreren Einzelakten zugrunde liegenden Verträge in einer Urkunde verein-

92 Vgl. BFH v. 13.10.1993 – II R 92/91, BStBl. II 1994.

93 Vgl. BFH v. 17.6.1998 – X R 67/95, BStBl. II 1998, 667; v. 12.7.1991 – III R 47/88, BStBl. II 1992, 143.

94 Vgl. BFH v. 13.10.1992 – VIII R 3/89, BStBl. II 1993, 477.

95 Vgl. BFH v. 19.6.1991 – IX R 134/86, BStBl. II 1991, 904.

96 Vgl. BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685; Vergleichbarer Fall auch BFH v. 15.4.1999 – IV R 60/98, BStBl. II 1999, 524.

97 Vgl. z.B. Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (120); Strahl, KÖSDI 2003, 13918 (13920).

98 Vgl. BFH v. 6.12.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 (231).

99 Böckli, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe in Höhn/Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat – FS Francis Cagianut, 1990, S. 289 (299) zu Korrektur- und Ausweichgeschäften nach Gesamtplan.

100 Strahl, KÖSDI 2003, 13918 (13922).

101 BFH v. 4.8.1999 – II B 3/99, BStBl. II 1999, 834 (835).

102 BFH v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685 (687).

103 Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (121 mit Rechtsprechungsnachw.).

104 BFH v. 13.10.1992 – VIII R 3/89, BStBl. II 1993, 477 (479).

105 BFH v. 6.2.2003 – X B 153/01, BFH/NV 2003, 621; v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393 (395).

106 BFH v. 30.10.1996 – II R 72/94, BStBl. II 1997, 87 (88, 89).

107 BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 (45); Strahl, KÖSDI 2003, 13918 (13921 m.w.N.).

108 Fischer, DB 1996, 644 (651).

109 Susanne Sieker, Umgehungsgeschäfte, 2001, S. 124.

110 S.o. FN 82.

111 Fischer, FR 2001, 1212 (1214).

112 BFH v. 9.11.2000 – IV R 60/99, BStBl. II 2001, 101 (102). So auch Crezelius, FR 2003, 537 (541) m.w.N.

113 BFH v. 31.7.2002 – X R 103/96, BFH/NV 2003, 26; v. 22.1.2002 – VIII R 46/00, BStBl. II 2002, 685 (687) m.w.N.

114 Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (121).

115 BFH v. 4.8.1999 – II B 3/99, BStBl. II 1999, 834 (835).

bart werden¹¹⁶. Es ist nicht notwendig, dass sich die einzelnen Teilakte aufeinander beziehen und abgestimmt sein müssen¹¹⁷.

Für das Merkmal des zeitlichen Zusammenhangs gibt es keine feststehenden Größen, sondern die Beurteilung ist vom Einzelfall abhängig¹¹⁸. Als Maßstab gilt jedoch, dass der Zeitraum, in dem die Einzelakte vorgenommen werden, für die Annahme eines zeitlichen Zusammenhangs umso größer wird, je bedeutender das wirtschaftliche Ergebnis des angestrebten Endziels ist, wobei als Obergrenze drei Jahre gelten sollen¹¹⁹.

(3) Kontrolle über die einzelnen Schritte

Das Gesamtplanprinzip mit der Folge einer zusammenfassenden Gesamtbetrachtung mehrerer Geschäftsvorfälle kommt dann nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nicht im Stande ist, die Einzelakte zu kontrollieren und deren Durchführung im Wesentlichen sicherzustellen¹²⁰. Von einer Kontrolle über die einzelnen Schritte ist grundsätzlich dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die Einzelakte selbst durchführt oder er bei Einschaltung Dritter diese vertraglich oder gesellschaftsrechtlich binden kann¹²¹. Eine Kontrolle ist hingegen insbesondere dann nicht gegeben, wenn eine zwischengeschaltete dritte Person über einen eigenen Entscheidungsspielraum verfügt¹²² oder wenn aufgrund einer zu großen Zeitspanne zwischen den Einzelakten die Markt- und Umweltrisiken nicht mehr als beherrschbar angesehen werden können¹²³.

b) Die „step-transaction-doctrine“ im U.S.-amerikanischen Steuerrecht

Ebenso wie das deutsche Steuerrecht¹²⁴, geht das U.S.-amerikanische Recht für Zwecke der Besteuerung

grundsätzlich von der zivilrechtlich gewählten Gestaltung aus, und jedem steht es grundsätzlich frei, seine Angelegenheiten so zu regeln, dass eine möglichst geringe Steuerbelastung ausgelöst wird¹²⁵. Dieser Grundsatz gilt jedoch dann nicht mehr, wenn die Grenze der legitimen Steuervermeidung („legitimate tax-avoidance“) zur illegitimen Steuerumgehung („illegitimate tax-evasion“) überschritten wird¹²⁶, wobei ein Anwendungsmaßstab zur Bestimmung dieser Grenze die „substance over form-doctrine“ ist¹²⁷. Danach darf die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts nicht ausschließlich an der formal-rechtlichen (Vertrags-)Gestaltung festgemacht werden, sondern es ist primär der wirtschaftliche Gehalt maßgeblich¹²⁸. Die „step-transaction-doctrine“ ist eine Ausgestaltung des „substance-over-form“-Grundsatzes¹²⁹.

Ob die Voraussetzungen der „step-transaction-doctrine“ erfüllt sind, wird anhand der folgenden drei Tests überprüft¹³⁰:

- (1) „End result“-Test: Die einzelnen Teilakte werden auf ihren Beitrag für ein am Ende stehendes bestimmtes Ergebnis hin überprüft und für die Besteuerung zu einem einzigen Gesamttat „verschmolzen“¹³¹. Dieser Prüfungsmaßstab ist mit dem deutschen Merkmal des „übergeordneten Endziels“¹³² vergleichbar.
- (2) „Mutual interdependence“-Test: Anhand objektiv nachprüfbarer Anhaltspunkte wird überprüft, ob eine Abhängigkeit zwischen den Einzelakten in der Gestalt besteht, dass sie für sich genommen fruchtlos bleiben, wenn die übrigen Einzelakte nicht durchgeführt werden¹³³. Das wirtschaftliche Endziel ist nur von sekundärer Bedeutung. Dieser Test ist dem Nachweis des Vorliegens eines „einheitlichen Plans“¹³⁴ vergleichbar, bei dem die Abhängig-

116 BFH v. 31.7.2002 – X R 103/96, BFH/NV 2003, 26; v. 12.2.1992 – X R 121/88, BStBl. II 1992, 468 (470).

117 BFH v. 4.8.1999 – II B 3/99, BStBl. II 1999, 834 (835).

118 Strahl, KÖSDI 2003, 13918 (13922).

119 Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (122); Strahl, KÖSDI 2003, 13918 (13923).

120 BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667 (671); Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (122).

121 Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (122).

122 BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393 (395).

123 Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (122).

124 St. Rspr., BFH v. 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl. II 1998, 637 (639).

125 Für das deutsche Steuerrecht: Vgl. BFH v. 12.9.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158 (159) m.w.N. Für das amerikanische Steuerrecht: Vgl. bereits *Helvering vs. Gregory*, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934). *True vs. U.S.*, 190 F.3d 1165 (10th Cir. 1999).

126 Für das deutsche Steuerrecht: Vgl. z.B. 20.5.1997 – VIII B 108/96, BFH/NV BFH/R 1997, R 462 (R 464); Tipke, StRO I (FN 6), S. 1324. Für das amerikanische Steuerrecht: Vgl. *Brown v. US*, 329 F.3d 664, 671 (9th Cir. 2003) m.w.N. Der Begriff der „tax-evasion“ umfasst somit nicht nur die strafbare Steuerhinterziehung, sondern auch die Steuerumgehung. Während im U.S.-amerikanischen Steuerrecht der Begriff der „tax-avoidance“ der deutschen zulässigen Steuervermeidung gleichkommt (vgl. auch Black's Law Dictionary, 8. Aufl. 2004, S. 1500 unter „tax avoidance“: „The act of taking advantage of legally available tax-planning opportunities in order to minimize one's tax liability“) wird in der Jurisdiktion der anderen

Common-Law-Staaten der Begriff der „tax avoidance“ im Sinne der deutschen unzulässigen Steuerumgehung verstanden und die zulässige Steuervermeidung als „tax mitigation“ bezeichnet (siehe McNiven v. Westmoreland Investments Ltd [2003] 1 AC 311, 314).

127 Ein weiterer Anwendungsmaßstab ist die „sham-transaction doctrine“, die auch „economic-substance doctrine“ genannt wird (vgl. *United Parcel Service of America, Inc. v. Commissioner*, 254 F.3d 1014, 1015, 1018 [11th Cir. 2001]), aufgrund derer mit Hilfe eines sog. „business purpose“-Test anhand der wirtschaftlichen Wirkung des Rechtsgeschäfts die Ernsthaftigkeit überprüft wird (vgl. *Nicole Rose Corp. v. Commissioner*, 320 F.3d 282, 284 [2nd Cir. 2003]; *Zmuda v. Commissioner*, 731 F.2d 1417 [9th Cir. 1984] m.w.N.). Die „sham-transaction doctrine“ ist von der „substance over form-doctrine“ zu unterscheiden (vgl. *Rogers v. United States*, 281 F.3d 1108, 1115 [10th Cir. 2002]) und entspricht im Kern eher dem deutschen § 41 AO (Scheingeschäfte).

128 Grundlegend *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934).

129 *Brown vs. United States*, 329 F.3d 664, 671 (9th Cir. 2003).

130 *In re Foxmeyer Corp.*, 286 B.R. 546, 573 (Bkrcty.D.Del. 2002); vgl. auch Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (118).

131 *Kornfeld vs. United States*, 137 F.3d 1231 (10th Cir. 1998).

132 S. Abschn. II.4.a.aa).

133 *Associated Wholesale Grocers Inc. vs. U.S.*, 927 F.2d 1517 (10th Cir. 1991).

134 S. Abschn. II.4.a.aa) (1).

keit der verschiedenen Einzelakte im Hinblick auf ihren sachlichen und zeitlichen Zusammenhang hin überprüft wird.

- (3) „*Binding commitment*“-Test: Hiernach sind die Voraussetzungen der „step-transaction-doctrine“ erfüllt, wenn zum Zeitpunkt der Ausführung des ersten Einzelakts eine rechtliche Verpflichtung bestand, die übrigen nachfolgenden Einzelgeschäfte zu erfüllen¹³⁵. Diese Voraussetzungen entsprechen im deutschen Steuerrecht einem der Merkmale im Rahmen der „Kontrolle der Einzelakte“¹³⁶, indem die übrigen Teilnehmer an die Gestaltung gebunden werden.

Trotz der offensichtlichen Ähnlichkeit der Merkmale dieses Instituts bestehen jedoch gravierende Unterschiede. Zum einen müssen für die Anwendung der „step-transaction-doctrine“ nur die Voraussetzungen einer der Tests erfüllt sein¹³⁷, während im deutschen Recht zwar die zu überprüfende Gestaltung nicht alle Merkmale gleichermaßen aufzuweisen hat, gleichwohl jedoch die Voraussetzungen im Ansatz alle gegeben sein müssen.

Zum anderen lässt sich im deutschen Recht ein vermutterter Gesamtplan einfacher widerlegen als im U.S.-amerikanischen Recht. Während im deutschen Steuerrecht der Steuerpflichtige zu seiner Entlastung stichhaltige Belege für eine wirtschaftliche Bedeutung des Einzelaktes vorbringen kann¹³⁸, wird im amerikanischen Recht die Anwendung der „step-transaction-doctrine“ nicht lediglich aufgrund eines wirtschaftlichen Zwecks des zwischengeschalteten Geschäfts ausgeschlossen¹³⁹.

5. Die Besteuerung anhand der angemessenen rechtlichen Gestaltung

Wird eine Gestaltung, eventuell unter Zuhilfenahme der Gesamtplandoktrin, als missbräuchliche Steuerumgehung qualifiziert, ist die Rechtsfolge eine Abweichung von dem o.g. Grundsatz, dass für die Besteuerung die – tatsächliche – zivilrechtliche Gestaltung maßgeblich ist¹⁴⁰. Stattdessen entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer angemessenen Gestaltung entstanden wäre (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO, Art. 15 LGT). Die Besteuerung wird nach dem Zweck der untersuchten Norm anhand eines fiktiven Sachverhalts, der der typischen im Steuergesetz beschriebenen rechtlichen Gestaltung entspricht, durchgeführt¹⁴¹. Das Gesetz ignoriert somit die tatsächliche vertragsrechtliche, von den Parteien vereinbarte Gestaltung und besteuert

stattdessen anhand einer fiktiven wirtschaftlich angemessenen adäquaten Gestaltung¹⁴². Der tatsächliche Sachverhalt wird gegen einen fiktiven ausgetauscht. Die anschließende Subsumtion erfolgt mit dem eingesetzten neuen fiktiven Sachverhalt¹⁴³.

Diese Fiktion tritt nur zur Erfüllung der steuerlichen Tatbestandsmäßigkeit an die Stelle der unbeachtlichen unangemessenen Gestaltung, damit der Steueranspruch entsteht. Die zivilrechtliche Wirksamkeit der unangemessenen Gestaltung, z.B. Eigentumsverhältnisse oder Gesellschaftsstrukturen, bleibt hingegen von § 42 Abs. 1 Satz 2 AO unberührt¹⁴⁴.

Nach der deutschen Rechtsprechung ist bei mehreren möglichen angemessenen Gestaltungen von der für den Steuerpflichtigen günstigsten auszugehen¹⁴⁵. In Spanien hingegen gibt es keine vergleichbare Regelung. Dies ist auch zutreffend. Die Besteuerung hat nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu erfolgen¹⁴⁶, so dass eine derartige Regelung diesem Prinzip entgegensteht. Denn die Gestaltung, die der Erfüllung des Leistungsfähigkeitsprinzips am nächsten kommt, muss nicht zwingend die günstigste Gestaltung sein. Steuern sind auch keine Strafe, weshalb im Steuerrecht das Prinzip *in dubio pro reo*, das dieser Rechtsprechung wohl zugrunde liegt, nicht gilt.

Wie bereits erläutert¹⁴⁷, wird die Steuerumgehung durch eine über die Gesetzesauslegung hinausgehende Analogie bekämpft¹⁴⁸. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Analogie im gewöhnlichen Sinne. Der Steuerpflichtige hat einen bestimmten Vorgang, ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel, mit einer bestimmten Gestaltung verdeckt. Die Finanzbehörde muss diesen wirtschaftlichen Vorgang aufdecken und neu benennen. Diese Beziehung zwischen der Einordnung der Beteiligten und der Einordnung der Finanzbehörde ist die gleiche wie die zwischen Auslegung und Analogie¹⁴⁹. Es muss eine logische Verknüpfung zwischen dem wirtschaftlichen Ziel und der umgangenen Norm vorliegen. Es ist keine gängige Analogie, sondern eher eine Frage der Auslegung des gesamten Systems nach den Wertungen der Gesetzgebers. Bei der Steuerumgehung gibt es auch keine Gesetzeslücke im eigentlichen Sinne, denn eine Gesetzeslücke ist eine „planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes“¹⁵⁰, d.h. es fehlt an einer Norm, obwohl der Gesetzgeber für die Lücke, in die der fragliche Sachverhalt fällt, eine Regelung hätte treffen müssen. Bei der Steuerumgehung hingegen gibt es eine Norm, nämlich das jeweils

135 *In re Big v. Holding Corp.*, 267 B.R. 71, 92–93 (Bkrtcy.D.Del. 2001).

136 S. Abschn. II.4.a.aa) (3).

137 Förster/Schmidtman, StuW 2003, 114 (118).

138 S. Abschn. II.4.a.aa) (1).

139 *Aeroquip-Vickers, Inc. v. Commissioner*, 347 F.3d 173, 174, 183 (6th Cir. 2003).

140 S.o. FN 124.

141 Für das deutsche Steuerrecht: BFH v. 6.3.1996 – II R 38/93, BStBl. II 1996, 377; v. 6.3.1990 – II R 88/87, BStBl. II 1990, 446 (447) m.w.N.

142 BFH v. 3.2.1993 – I B 90/92, BStBl. II 1993, 426 (429) m.w.N.

143 A. A. Tipke, StRO III (FN 11), S. 1344, wonach nicht der wirtschaftliche Sachverhalt, d.h. das wirtschaftliche Ziel, fingiert wird, denn dieses ist real, sondern die zur Errei-

chung dieses wirtschaftlichen Ziels erforderliche Rechtsgestaltung wird fingiert.

144 BFH v. 6.3.1996 – II R 38/93, BStBl. II 1996, 377; Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 53.

145 Schmieszek in Beermann (FN 23), AO § 42 Rz. 19 m.w.N.; Tipke/Kruse, § 42 AO Rz. 50.

146 S.o. II.1.a.

147 S. II.2.b.

148 Denn „(d)ie echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt.“ (Hensel [FN 27], S. 217 [244]).

149 *Palao Taboada*, Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria, in *Crónica Tributaria* Nr. 98, S. 131.

150 *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 1964, S. 16, 31.

umgangene und somit missbrauchte Einzelsteuergesetz, dessen Zweck zwar erfüllt ist, aber deren Wortsinne für eine Auslegung nicht ausreicht. Die unzureichende Formulierung ist jedoch keine Frage der planwidrigen Unvollständigkeit.

6. Verfahren

So ähnlich der materiellrechtliche Inhalt der spanischen und deutschen Umgehungsvorschriften ist, so unterschiedlich ist ihre verfahrensrechtliche Umsetzung im allgemeinen Besteuerungsverfahren.

a) Die verfahrensrechtliche Umsetzung durch die deutschen Finanzbehörden

In Deutschland wird § 42 AO entweder im laufenden Veranlagungsverfahren oder, was der weitaus häufigere Fall ist, im Änderungsverfahren nach einer Außenprüfung angewendet. Aufgrund der in der Regel erheblichen steuerlichen Auswirkungen der Qualifizierung einer vom Steuerpflichtigen erklärten Gestaltung wird er vor der Korrektur angehört (§ 91 AO). Er erhält die Möglichkeit, zur beabsichtigten Nichtberücksichtigung seiner in der Erklärung gemachten Angaben und dem von der Finanzbehörde vorgesehenen fiktiven wirtschaftlich angemessenen Sachverhalt¹⁵¹ zur Festsetzung der Steuer Stellung zu nehmen¹⁵². Die Mitteilung des Finanzamts, unter Anwendung des § 42 AO von der Erklärung abzuweichen bzw. einen bereits erlassenen Bescheid zu ändern, ist als solche nicht mit Rechtsmitteln anfechtbar, da es ihr an dem abschließenden Regelungscharakter i.S.d. § 118 Satz 1 AO mangelt. Erst mit Erlass des (geänderten) Steuer-, Feststellungs- bzw. Festsetzungsbescheids liegt eine rechtsbehelfsfähige Entscheidung vor, die nach den §§ 347 ff. AO mit dem Einspruch angefochten werden kann¹⁵³. Der Steuerpflichtige befindet sich in dem gängigen Rechtsbehelfsverfahren. Durch die Anwendung des § 42 AO ergeben sich keine Besonderheiten.

Möchte die Finanzbehörde eine vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung wegen Missbrauchs nicht anerkennen, trägt grundsätzlich sie die objektive Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen¹⁵⁴. Eine allgemeine Vermutung, dass allein aufgrund einer unge-

wöhnlichen Gestaltung eine Steuerumgehung vorliegt, gibt es nicht¹⁵⁵. Bei der Prüfung der beachtlichen außersteuerlichen Gründe¹⁵⁶ trifft den Steuerpflichtigen allerdings eine Mitwirkungspflicht. Kann er keine vernünftigen außersteuerlichen Gründe für die strittige Gestaltung vorbringen, wird zu seinen Lasten widerlegbar vermutet, dass solche Gründe nicht vorliegen¹⁵⁷. Diese Vermutung basiert auf der Erkenntnis, dass bestimmte Gestaltungen besonders typisch für einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO sind¹⁵⁸. D.h. je häufiger die Gestaltung bisher als rechtsmissbräuchlich angesehen wurde, desto höher sind die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, die Vermutung der Finanzbehörde, es lägen keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vor, zu widerlegen.

b) Die verfahrensrechtliche Umsetzung durch die spanischen Finanzbehörden

Der spanische Art. 15 LGT sieht nach Abs. 2 und nach Art. 159 die Anwendung der Umgehungsvorschrift in einem gesonderten Verfahren innerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens vor¹⁵⁹. Gerade die Begründung eines zusätzlichen Verfahrens macht, wie die Vergangenheit gezeigt hat, jedoch die Anwendung dieser Vorschrift sehr unattraktiv¹⁶⁰.

Ob ein solches Verfahren eröffnet wird, ist eine Ermessensentscheidung. Das Ergebnis hängt von der jeweiligen Beurteilung der Verhältnisse des konkreten Einzelfalls ab, was seinerseits wiederum zu erheblichen Verzögerungen im gesamten Steuerfestsetzungsverfahren führt.

Die Einzelheiten dieses Verfahrens sind durch die Verwaltung in einer Verordnung zu regeln (Art. 15 Abs. 2 und Art. 159 LGT). Dies ermöglicht es der Finanzverwaltung, u.a. auch im Hinblick auf die Ermessensentscheidung hinsichtlich der Verfahrenseröffnung, einen einheitlichen Beurteilungsmaßstab festzulegen. Im Gegensatz zu Deutschland jedoch werden die aufkommensstarken Steuerarten in Spanien nicht ausschließlich von Landesfinanzbehörden verwaltet¹⁶¹, sondern viele von ihnen von unabhängigen kommunalen Finanzbehörden. Dies wird die Verbreitung eines einheitlichen Beurteilungsmaßstabs wesentlich problematisieren.

151 S.o. II.5.

152 Das Gleiche gilt selbstverständlich auch im gesonderten Feststellungsverfahren nach §§ 179 ff. AO und Festsetzungsverfahren nach § 184 AO.

153 Unter den verschärften Voraussetzungen des § 45 FGO ist auch eine unmittelbare Anfechtung durch Sprungklage möglich.

154 BFH v. 26.7.1995 – I R 78/93, I R 86/94, BFH/NV 1996, 383 (385), v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536).

155 BFH v. 13.7.1989 – V R 8/86, BStBl. II 1990, 100 (101) m.w.N.; v. 29.4.1987 – X R 16/81, BFH/NV 1988, 64 m.w.N.

156 S.o. II.3.a.cc. und II.4.a.bb.(1).

157 BFH v. 14.12.1994 – XI R 100/92, BFH/NV 1995, 745 (746) m.w.N.; v. 13.7.1989 – V R 8/86, BStBl. II 1990, 100 (101).

158 Brockmeyer in Klein (FN 21), AO § 42 Rz. 28.

159 Vergleichbare Regelungen gibt es auch in Frankreich, Kanada, Australien und Neuseeland (vgl. The Institute for Fiscal Studies, Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee, November 1997 – IFS, Abs. 3.14 ff.).

160 S.o. II. 2. a. Dies wird in Deutschland auch an der Regelung des § 364b AO deutlich, wonach die Finanzbehörde innerhalb des laufenden Rechtsbehelfsverfahrens mit einem separaten Verfahren eine Ausschlussfrist setzen kann. Als Verwaltungsvereinfachung vom Gesetzgeber gedacht, hat sie sich zu einem unbeliebten Instrument entwickelt, zu dem nur in äußersten Fällen gegriffen wird, da aufgrund der Ausschlusswirkung die Fristsetzung, neben dem ohnehin schon laufenden Einspruchsverfahren, eine zusätzliche rechtsbehelfsfähige Entscheidung ist, die den Weg für ein weiteres Einspruchsverfahren ebnet.

161 Auch die Festsetzung der GewSt erfolgt im Ergebnis in Deutschland durch die Landesfinanzbehörden, denn die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und dessen Zerlegung als elementare Grundlagen werden nach Art. 108 Abs. 2 GG von den Finanzämtern vorgenommen (vgl. Blümich/Hofmeister, § 14 GewStG, Rz. 9 [Stand März 2004]).

III. Geeignetheit von Generalnormen zur Bekämpfung der Steuerumgehung

Generalnormen ist es wesensimmanent, dass sie zu einem bestimmten Grad unbestimmt sind. Sie sind daher in der rechtlichen Praxis auch schwer handhabbar und erfordern daher eine insbesondere umfangreiche Kasuistik, um sie zu präzisieren. Dies führt nicht immer unmittelbar zum gewünschten Erfolg, sondern bringt nur noch schwerfällige Formulierungen hervor, wie der Versuch, die unangemessene Gestaltung mit dem Begriff des ungewöhnlichen Weges zu „konkretisieren“, zeigt. Die damit einhergehende Rechtsunsicherheit ist daher sowohl in Deutschland als auch in Spanien eines der Hauptargumente von Kritikern¹⁶², die Steuerumgehung mit allgemeinen Missbrauchsverhinderungsvorschriften wie dem dargestellten § 42 AO oder Art. 15 LGT zu bekämpfen. Dem ist Folgendes entgegenzusetzen:

1. Interpretation im systematischen Gesamtzusammenhang

Auch unbestimmte Generalklauseln erfordern einen inneren logischen Zusammenhang, um in das Gesamtsystem hineinzupassen. Bei einer Interpretation der Norm bzw. ihrer Bestandteile im systematischen Gesamtzusammenhang ist die Generalklausel nämlich nicht mehr in dem Maße unbestimmt, wie oft behauptet. Dies wird am § 42 AO besonders deutlich, wenn man der Anwendung die „Innentheorie“ zugrunde legt. Eine Steuerpflicht kann demnach nie alleine auf die allgemeine Missbrauchsverhinderungsvorschrift gestützt werden, sondern benötigt immer ein zugehöriges Vehikel in Gestalt einer einzelsteuergesetzlichen Regelung¹⁶³. Die Konkretisierung der unbestimmten Rechtsbegriffe des § 42 AO („Angemessenheit“ und „Umgehung“) muss daher immer vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber vorausgesetzten Ziele des Einzelsteuergesetzes erfolgen¹⁶⁴. Die zutreffende logische Verknüpfung und ergebnisrichtige Abgrenzung zwischen Generalnorm und Einzelsteuergesetz herzustellen, ist Aufgabe der Methodik¹⁶⁵. Dieses Ergebnis ist im Anschluss auch gerichtlich nachprüfbar.

2. Regelung der wesentlichen Merkmale durch den Gesetzgeber – Konkretisierung durch die Fachgerichte und Verwaltungsbehörden

Sowohl das spanische als auch das deutsche Verfassungsgericht akzeptieren ein gewisses Maß an Unbestimmtheit. Dies gilt auch für den Bereich des Steuerrechts als Eingriffsrecht. So ist die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zulässig, solange sie durch Verwaltungsbehörden und Fachgerichte durch Auslegung konkretisiert werden können¹⁶⁶. Alleine die Tatsache, dass eine Vorschrift auslegungs- und konkretisierungsbedürftig ist, macht sie noch nicht nichtig¹⁶⁷. Die Anforderungen an die Bestimmtheit einer Regelung lassen sich allgemein nicht festlegen, sondern hängen von der Eigenart des zu regelnden Sachverhalts ab¹⁶⁸. Insbesondere im Steuerrecht kommt der Gesetzgeber nicht ohne unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln aus¹⁶⁹, um die Aufgabenerfüllung durch die Verwaltung in Anbetracht der Komplexität und Schnelligkeit des (Wirtschafts-)Lebens zu gewährleisten¹⁷⁰. Solange die wesentlichen Merkmale der Steuer durch den Gesetzgeber geregelt sind, ist auch der Verfassungsgrundsatz des Vorbehalts des Gesetzes nicht tangiert¹⁷¹. Diese wesentlichen Merkmale sind in dem Einzelsteuergesetz enthalten, mit dem § 42 AO gemeinsam anzuwenden ist.

3. Kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot

Soweit die deutsche Generalklausel betroffen ist, wird das Maß der Unbestimmtheit nicht in dem Umfang überschritten, dass sie rechtsstaatswidrig und somit verfassungswidrig wäre¹⁷². Sie ist nicht derart vage, dass die Entscheidungskompetenz über den Gestaltungsmissbrauch dem Ermessen der Finanzbehörden überlassen bleibt¹⁷³.

4. Keine geeignete Alternative

Der Gesetzgeber hat zwar in einigen Einzelsteuergesetzen Missbrauchsverhinderungsvorschriften eingeführt¹⁷⁴, die eine Konkretisierung der unbestimmten Rechtsbegriffe der Generalklausel des § 42 AO über-

162 Falcón y Tella, „El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción“. Quincena Fiscal, n. 17 und 18, 1995.

163 „§ 42 AO gibt keinen Freibrief für eine freirechtliche Rechtsfindung oder eine freischwebende („wirtschaftliche“) Angemessenheitsprüfung. Die Bestimmung kann immer nur in Verbindung mit einer konkreten Steuernorm Anwendung finden.“ (Fischer, DB 1996, 644 [652]).

164 Für den Beginn des Anwendungsbereichs des § 42 AO bedeutet dies: Je weiter man mit einer am Gesetzeszweck orientierten Auslegung kommt, desto geringer wird der Anwendungsbereich des § 42 AO (Heuermann, BB 2003, 1465 [1466]). Für das Ende des Anwendungsbereichs des § 42 AO bedeutet dies: Die Gestaltung als Weg zur Erreichung des wirtschaftlichen Ziels wird solange nicht in die rettende legale „Steuervermeidung“ entlassen, solange das Einzelsteuergesetz die Besteuerung des wirtschaftlichen Erfolgs bezweckt.

165 Fischer, FR 2001, 1212 (1215).

166 BVerfG v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (263, 264) m.w.N.

167 BVerfG v. 7.7.1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264); s. auch Tipke, StRO III (FN 11), S. 1332, 1333 m.w.N.

168 BVerfG v. 8.1.1981 – 2 BvL 3, 9/77, BVerfGE 56, 1 (13).

169 BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226) m.w.N.

170 BVerfG v. 8.1.1981 – 2 BvL 3, 9/77, BVerfGE 56, 1 (12).

171 Fischer, DB 1996, 644 (650).

172 Tipke, StRO III (FN 11), S. 1332; Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO § 42 Rz. 17.

173 Vgl. hierzu BVerfG v. 8.1.1981 – 2 BvL 3, 9/77, BVerfGE 56, 1 (12) m.w.N.

174 Z.B. §§ 7 ff. AStG (ausländische Zwischengesellschaften), § 8a KStG (Gesellschafterfremdfinanzierung), § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG (Übertragung von Beteiligungen an Gesellschaften mit Grundbesitz im Gesellschaftsvermögen).

flüssig machen¹⁷⁵ und auf diese Weise die Wahrscheinlichkeit, dass es zu Fehlern bei der Auslegung der Generalnorm kommt, verringert. Jedoch sind nicht alle Umgehungswege vorhersehbar und der Gesetzgeber kann nicht alle Missbrauchsmöglichkeiten von vornherein durch entsprechende Spezialregelungen abdecken¹⁷⁶. Er kann – aus Gründen des Vertrauensschutzes – immer nur im Nachhinein durch eine spezialgesetzliche Regelung reagieren, so dass er der Entwicklung immer einen Schritt hinterherhinkt. Es bleibt daher nur die Möglichkeit einer Generalklausel mit Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe¹⁷⁷, um die Steuerumgehung als „Übel an der Wurzel [anzufassen]“¹⁷⁸. Für ein erfolgreiches Funktionieren einer Generalnorm jedoch ist ein gewisses Maß an Unbestimmtheit unerlässlich¹⁷⁹.

IV. Ergebnis

- (1) Zur Bekämpfung von Steuerumgehungen gibt es kein Mittel, dass geeigneter als eine Generalnorm ist. Die Einführung des neuen Art. 15 LGT in Spanien ist somit der richtige Weg. Ein falscher hingegen wäre es – wie in der Vergangenheit bei den Vorgängervorschriften Art. 24 LGT 1963, reformiert in 1995 – auf die Anwendung bei den entsprechenden Fällen zu verzichten und ihrer Tauglichkeit zu misstrauen, indem man versucht, ihr auszuweichen, und Art. 16 LGT zu den Scheingeschäften heranzieht.
- (2) Die mit der Generalnorm verbundenen unbestimmten Rechtsbegriffe sind weder nach spanischem noch nach deutschem Verständnis verfassungswidrig.
- (3) Die Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe beeinträchtigt die Wirksamkeit und den Erfolg der Vorschrift nicht, sondern erhöht sie sogar. Dies erfordert jedoch umfassende Auslegungsarbeit zur Konkreti-

sierung insbesondere durch die Fachgerichte, wie die umfangreiche deutsche Rechtsprechung zu § 42 AO bzw. zur Vorgängervorschrift des § 6 StAnpG zeigt. Durch die Neueinführung stehen die spanischen Gerichte zwar erst am Anfang dieses mühsamen Weges, jedoch besteht hierin gerade die Chance eines Neubeginns, griffige und rechtlich handhabbare Formulierungen zu finden. Die deutsche Rechtsprechung kann hierzu als Vorbild nicht nur im positiven Sinne fungieren. An ihr wird nämlich auch deutlich, wie wenig damit gewonnen ist, unbestimmte Rechtsbegriffe durch andere zu ersetzen. Der einzig gangbare Weg zur Konkretisierung führt über eine hohe Fallzahl mit entsprechender Kasuistik. Hier gilt wieder das unter (1) Gesagte.

- (4) Der spanische Gesetzgeber hat gut daran getan, es nicht nur bei einer auf punktuelle Einzelsachverhalte formulierten Umgehungsvorschrift zu belassen, sondern auch die Bekämpfung der Umgehung aufgrund einer Folge von Einzelsachverhalten mit in die Norm aufzunehmen. Einfallsreichtum und Innovationsfähigkeit, gepaart mit zunehmend neuen Instrumentarien des heutigen komplexen Wirtschaftslebens, bieten immer mehr Möglichkeiten nicht nur zur Steuervermeidung, sondern auch zur Steuerumgehung. Zur Ausfüllung des vom Gesetzgeber vorgegebenen Rahmens bietet sich nicht nur die deutsche Gesamtplandoktrin an, sondern aufgrund ihrer fortgeschrittenen Entwicklung auch die amerikanische „step-transaction-doctrine“.
- (5) Durch die gesetzliche Maßnahme, die Steuerumgehungsvorschrift in einem gesonderten Verfahren anzuwenden, dessen Einzelheiten durch entsprechende Verordnungen zu regeln sind, wird auch den Verwaltungsbehörden eine große Möglichkeit gegeben, an der praktischen, aber auch praktikablen Umsetzung und Präzisierung der Vorschrift mitzuwirken.

175 Doch vollständig ohne die Generalnorm des § 42 AO kommen auch sie nicht aus. Vgl. zum Verhältnis der §§ 7 ff. AStG zu § 42 AO: BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222.

176 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO § 42 Rz. 17.

177 Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO § 42 Rz. 17.

178 So bereits Becker, RAO 7. Auflage, 1930, § 5 Anm. 2 zum früheren § 6 StAnpG.

179 IFS (FN 159), S. 30.